

**М. П. Кучерявенко,**  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## **МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДОКТРИНИ УКРАЇНИ**

Податково-правова доктрина України почала формуватися безпосередньо на початку 90-х рр. ХХ ст. Безпосередньо це пов'язано зі становленням та розвитком податкового законодавства України. Безумовно, не можна вважати, що воно утворювалось вперше. Навіть виходячи з того, що податкові важелі за радянських часів використовувались дуже обмежено, певні наробки були запозичені із радянського фінансового законодавства. Саме фінансового, бо податкового законодавства як більш-менш помітного угруповання законодавчих актів на той час не існувало. Достатньо лише звернути увагу на те, що податкові інспекції як органи податкового контролю з'явилися лише в 1991 р.

Становлення податкового законодавства України виділило два доктринальні напрямки, на яких і досі базується податкове регулювання. По-перше – це методологічний підхід до визначення такого інструменту, як податок та споріднені з ним явища (збори, мита, плати) в системі оподаткування України, з'ясування правової природи таких платежів, підстав та особливостей їх справляння. По-друге – це закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання галузевими (чи підгалузевими – залежно від відношення до місця податкового права в системі права) засобами.

Саме тому доктринальний аналіз податкового регулювання пов'язується нами з трьома аспектами: 1) аналіз становлення та реформування податкового законодавства України; 2) визначення природи податку та його місця в податковій системі України; 3) з'ясування конструкції податкового обов'язку, його складових та особливостей виконання.

Етапною для розвитку податкового законодавства України стала межа 2010 – 2011 рр. Прийнятий 2 грудня 2010 р. ПК України в цілому набрав чинності з 1 січня 2011 р. (за винятком окремих статей та розділів). Необхідно зробити декілька зауважень. По-перше, Україною фактично завершується процес кодифікації податкових законодавств на пострадянському просторі. По-друге, діяльність з підготовки ПК України пов'язується із тринадцятирічним періодом. Умовний пік інтересу та відповідно поява різних варіантів пов'язуються з 2002, 2007, 2010 рр. По-третє, це особливий законодавчий акт. Головна його особливість обумовлена змістовною конфліктністю відносин, які мали бути врегульовані. Регулювання податкових відносин характеризується дуже хиткою межею між публіч-

ними та приватними інтересами, яка саме й виражається в змісті податково-правових норм. Тому спроби прийняти або вдосконалити податкові законодавчі норми і нашттовхуються на бурхливі обговорення і прямі «анти податкові» ви-ступи та мітинги.

Позитивних аспектів цього акта декілька:

1. Цілком очевидно, що як позитивна може розглядатися певна уніфікація податкового законодавства України порівняно зі вже кодифікованими законодавствами колишніх союзних республік. Розвиток інтеграційних процесів обумовлює важливість розуміння і певної «традиційності» у застосуванні податкових законодавчих норм. Саме тому ПК України – це та загальноприйнята форма, яка є загальнозрозумілою і з якою пов'язується податково-правове регулювання на пострадянському просторі.

2. Прийняття ПК України розглядалося як шлях зниження податкового тиску. Насамперед йшлося про зменшення кількості податків та зборів, зниження або поетапне скорочення ставок чинних податків та зборів. Дійсно, кількісно податки, збори (обов'язкові платежі), що становлять податкову систему України, дещо зменшилися.

3. Робота над проектом ПК України (і зрештою його прийняття) розглядалася як один зі шляхів усунення або хоча б мінімізації колізій між законодавчими актами у сфері оподаткування. Їх окремі норми не тільки не узгоджувалися, а й прямо суперечили або виключали одна одну. Якісне перетворення податкового законодавства, його кодифікація й визначали значною мірою подолання цієї негативної ситуації.

4. Прийняття цього Кодексу зумовлювало й появу в українському законодавстві конструкцій, об'єктивно необхідних для податкового регулювання, але відсутніх до 1 січня 2011 р. Йдеться передусім про концептуальні, важливі для практичних наслідків поняття і конструкції: податок (його співвідношення з іншими обов'язковими платежами); податковий механізм та елементи, що його становлять; підстави відповідальності за порушення податкового законодавства та види правопорушень; узгодження статусів контролюючих органів та платників. Це лише короткий перелік тих аспектів, які є об'єктивно необхідними і разом з тим новими для податкового законодавства України. Вони відображені у відповідних статтях ПК України.

У той же час у чинній редакції ПК України є багато суперечностей:

1. Штучне зменшення кількості податків та зборів. Ліквідовано або неефективні податки та збори, що не забезпечують помітних надходжень у дохідні частини бюджетів (податок на промисел, збір з власників собак), або ті, які неможливо справляти на всій території України (курортний збір, єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, тощо). Реальне скорочення податкової системи України сталося за рахунок державного мита та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Останній, транс-

формувавшись у внесок, взагалі був виключений зі сфери податково-правового регулювання. Зникнення платежів, які пов'язувалися з відносно значущими надходженнями в бюджети, можна ілюструвати також деякими видами місцевих податків та зборів (комунальний податок, податок на рекламу, збір за використання місцевої символіки). При цьому таке «косметичне» зменшення податкових платежів відбулося паралельно з появою нових податків (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Розширено також податкову базу за багатьма податками, скорочено податкові звільнення.

2. Визначення термінів (ст. 14 ПК України). Одне із найбільш проблемних місць цього Кодексу. Здорова ідея сформувавши певний законодавчий глосарій завершилася провалом. Спочатку передбачалося включити в ст. 14 тільки ті поняття, які використовуються у двох і більше розділах ПК та мають якесь узагальнююче значення. Зрештою, всі поняття, що становили ст. 14 (а на сьогодні їх 269), можна поділити на декілька груп:

а) поняття, запозичені з іншого законодавства і відтворені без змін, без якої-небудь специфіки для податково-правового регулювання (землі сільськогосподарського призначення, комісійний дохід і т. д.);

б) поняття, що застосовуються виключно в окремому розділі ПК України;

в) поняття, які навряд чи можуть розглядатися як фундаментальні законодавчі дефініції, що формують основні підходи до понятійного апарату податково-правового регулювання (пиво, хронометраж і т. д.);

г) поняття, які в принципі неможливо застосувати. Найбільш яскравим прикладом останніх є закріплення терміна «відокремлений підрозділ». У проекті ПК України, затвердженому в першому читанні, тут містилося відсилання до визначення цього терміна ГК України. Однак ще у 2005 р. цю статтю ГК України було скасовано. Як же передбачалося визначити, що таке відокремлений підрозділ? У результаті – виправили. Відсильна норма тепер як орієнтир пов'язує визначення відокремленого підрозділу не з ГК України, а із ЦК України. Але й у цьому акті немає поняття відокремленого підрозділу. У ЦК України визначаються філія і представництво як різновиди відокремленого підрозділу, але останнє не визначене як самостійне поняття. У такому разі доречно звернути увагу на ст. 2 «Визначення основних понять» БК України, яка, виділяючи 51 термін, не дублює жодне інше законодавство, а включає поняття, що мають виключно бюджетно-правову природу (бюджет, бюджетний період, дефіцит бюджету, розпорядник бюджетних коштів і т. д.).

3. Відповідальність (ст. 111 ПК України). У частині 1 ст. 111 закріплено, що за порушення законів з питань оподаткування застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Навіть по-верховий погляд на ст. 212 КК України або статті 164-1, 164-2, 164-5 КУпАП дає змогу дійти висновку про те, що в цих актах не перелічуються всі можливі види

відповідальності за порушення податкового законодавства. Крім того, відкритим залишається й питання про коректність використання тут поняття «фінансова відповідальність» (цілком доречним є розгляд перспектив податкової відповідальності). Фінансова відповідальність може бути представлена й інституціональними різновидами (наприклад, бюджетна). Тому чи може ПК України виражати та охоплювати весь зміст галузевої природи відповідальності – це ще питання. У будь-якому разі у БК України застосовується конструкція «порушення бюджетного законодавства». Ще більш «унікальною» є ч. 2 ст. 111 ПК України, яка містить припис про те, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і/або пені. Для початку неможливо розібратися в конструкції «штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)». До речі, таку саму назву має ст. 113 ПК України. Виникають щонайменше два запитання: у чому відмінність штрафу і санкції (тоді, коли штраф і виступає санкцією); чому йдеться про множину санкцій, якщо із усієї системи фінансових санкцій застосовується лише одна – штраф? Крім того, у подібній редакції законодавець заклад бомбу вповільненої дії: і штраф, і пеня виступають різновидами санкцій! Тому будь-який платник може оскаржити акт, де йому нараховано і пеню, і штраф. Слід зазначити, що до 1 січня 2011 р. пеня розглядалася як спосіб забезпечення виконання податкових зобов'язань (див. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»), яким за своєю природою, звичайно, вона і є.

4. Зовсім розмитими є підходи законодавця до виділення способів забезпечення виконання податкових зобов'язань. Стаття 176 «Забезпечення виконання податкових зобов'язань» містить банальний перелік обов'язків фізичних осіб як платників податку, тобто ні про які особливості забезпечувальних процедур при виконанні податкових зобов'язань тут не йдеться. Та й у цілому чіткої системи забезпечувальних засобів ПК України нині не містить.

**В. М. Гарашук,**

професор кафедри адміністративного права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, доктор юридичних  
наук, член-кореспондент НАПрН України

## **ДОКТРИНА КОНТРОЛЮ ТА НАГЛЯДУ В УПРАВЛІННІ**

Державне управління в будь-якій країні неможливе без відповідних заходів щодо контролю за перебігом здійснення організаційно-управлінських відносин. Контроль слід визнати одним з основних чинників успішного проведення адміністративної реформи в Україні.